

Risposta n. 198/2025

OGGETTO: Misure compensative corrisposte ai dipendenti – Applicabilità del regime della tassazione separata – Articoli 17, comma 1, lettera a) e 19, comma 2-bis, del Tuir

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Autorità istante (di seguito "*Autorità*" o "*Istante*"), in qualità di sostituto d'imposta, pone un quesito in merito alla tassazione delle somme corrisposte ai propri dipendenti a titolo di "misure compensative" per il periodo dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2024, volte a neutralizzare gli effetti della modifica del sistema previdenziale degli stessi dipendenti.

A tal fine, l'*Istante* rappresenta che, fino al 31 dicembre 2019, ha accantonato presso l'INPS il trattamento previdenziale dei dipendenti nelle forme di TFR o TFS.

A partire dal 1° gennaio 2020, in attuazione di quanto previsto dall'articolo xx del decreto legge gg/mm/aaaa, n. xy, è stato sottoscritto un nuovo Regolamento sull'ordinamento giuridico ed economico del personale ed è stato previsto un nuovo regime previdenziale che prevede un diverso trattamento di fine rapporto denominato Indennità fine rapporto (IFR).

Successivamente, con la delibera del gg/mm/aaaa, n. yz, il Consiglio dell'Autorità ha stabilito, tra l'altro, che «:

- *1. A tutto il personale in servizio alla data del 7.4.2020 è riconosciuto il diritto di opzione tra il regime previdenziale di IFR e il trattamento del TFR + fondo di previdenza complementare, da esercitarsi entro il 30.6.2025;*
- *2. l'IFR è calcolato con una riduzione del 30% rispetto a quanto previsto nella nota prot. n[xz del gg/mm/aaaa];*
- *3. [...];*
- *4.[...];*
- *5. al personale in servizio alla data del 7.4.2020 che opti per il regime del TFR + fondo di previdenza complementare, sarà corrisposta una contribuzione al fondo [...]. Per il personale in servizio tra il 01/01/2020 e il 31/12/2024, sarà prevista una compensazione pari alla differenza tra l'IFR calcolato secondo la nota prot. [xz del gg/mm/aaaa] (ndr: vale a dire l'importo tabellare "al 100%" previsto da [Autorità ALFA] per i propri dipendenti) con riferimento alla retribuzione al 31/12/2024 e il TFR dello stesso periodo 01/01/2020-31/12/2024;*
- *6.[...];*

- 7. *al personale in servizio alla data del 07/04/2020, che opti per il regime di IFR si applicheranno le modalità di calcolo indicate al punto 2) a partire dal 1/01/2020 e fino alla data di collocamento in quiescenza, con una compensazione, esclusivamente per il periodo di servizio compreso tra il 01/01/2020 e il 31/12/2024, pari alla differenza tra l'ammontare di quanto dovuto in virtù dell'applicazione della nota prot. [xz del gg/mm/aaaa] (ndr: vale a dire l'importo tabellare "al 100%" previsto da [Autorità ALFA] per i propri dipendenti) e le somme calcolate secondo le modalità di cui al punto 2 alla data del 31/12/2024 (ndr: vale a dire l'importo pari al "70%" di quello previsto sulla base dei tabellari [Autorità ALFA] per i propri dipendenti);*

- 8. *al personale in servizio alla data del 07/04/2020, che non eserciti nel termine del 30/06/2025 il diritto di opzione tra il regime previdenziale di IFR e quello di TFR + fondo di previdenza complementare verrà applicato il regime di TFR senza alcuna contribuzione al fondo da parte dell' [Autorità Istante] con la compensazione per il periodo di servizio compreso tra il 01/01/2020 e il 31/12/2024 di cui all'ultimo periodo del punto 5;*

- 9. [...];

- 10. [...]».

In sostanza, come rappresentato nell'istanza, in sede di corresponsione delle somme relative alle spettanze di fine rapporto, comunque denominate, ai dipendenti in servizio alla data del 7 aprile 2020 che optino per uno dei regimi (vale a dire IFR, TFR + fondo di previdenza complementare o solo TFR), l'*Istante* dovrà corrispondere, unitamente alla somma capitale, le suddette misure compensative relative al periodo 1° gennaio 2020 - 31 dicembre 2024.

Ciò posto, l'*Istante* chiede se le somme corrisposte a titolo di "compensazione" debbano essere assoggettate a tassazione separata ai sensi dell'articolo 19 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) o a tassazione ordinaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che le somme corrisposte a titolo di "compensazione" debbano essere assoggettate a tassazione separata per due ordini di motivi: *«da un lato le somme corrisposte a titolo di compensazione sono relative anche ad annualità precedenti e dall'altro, considerando che accedono a somme corrisposte a titolo di previdenza, risulterebbe ragionevole che le stesse fossero assoggettate alla medesima fiscalità, anche al fine di non vanificare lo scopo "compensativo" insito nella loro corresponsione»*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 17, comma 1, lettera a), del Tuir prevede l'applicazione della tassazione separata sui seguenti redditi: *«trattamento di fine rapporto di cui all'art. 2120 del codice civile e indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente, compresi quelli contemplati alle lettere a), d) e g) del comma 1 dell'art. 50, anche nelle ipotesi di cui all'art. 2122 del codice civile; altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti, comprese l'indennità di preavviso, le somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni e quelle attribuite a fronte dell'obbligo di non concorrenza*

ai sensi dell'art. 2125 del codice civile nonché le somme e i valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro».

Il successivo articolo 19, nel disciplinare la corretta modalità di tassazione del TFR, delle indennità ad esso equipollenti e delle altre indennità e somme di cui all'articolo 17, comma 1, lettera a), sopra citato, prevede che:

«1. Il trattamento di fine rapporto costituisce reddito per un importo che si determina riducendo il suo ammontare delle rivalutazioni già assoggettate ad imposta sostitutiva. L'imposta è applicata con l'aliquota determinata con riferimento all'anno in cui è maturato il diritto alla percezione, corrispondente all'importo che risulta dividendo il suo ammontare, aumentato delle somme destinate alle forme pensionistiche di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124 e al netto delle rivalutazioni già assoggettate ad imposta sostitutiva, per il numero degli anni e frazione di anno preso a base di commisurazione, e moltiplicando il risultato per dodici[...].

2. Le altre indennità e somme indicate alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 17, anche se commisurate alla durata del rapporto di lavoro e anche se corrisposte da soggetti diversi dal datore di lavoro, sono imponibili per il loro ammontare complessivo, al netto dei contributi obbligatori dovuti per legge, con l'aliquota determinata agli effetti del comma 1. Tali indennità e somme, se corrisposte a titolo definitivo e in relazione ad un presupposto non connesso alla cessazione del rapporto di lavoro che ha generato il trattamento di fine rapporto, sono imponibili per il loro ammontare netto con l'aliquota determinata con i criteri di cui al comma 1.

2-bis. Le indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente di cui alla lettera a), del comma 1, dell'articolo 17, sono imponibili per un importo che si determina riducendo il loro ammontare netto di una somma pari a L. 600.000 per ciascun anno preso a base di commisurazione, con esclusione dei periodi di anzianità convenzionale; per i periodi inferiori all'anno la riduzione è rapportata a mese. Se il rapporto si svolge per un numero di ore inferiore a quello ordinario previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro, la somma è proporzionalmente ridotta. L'imposta è applicata con l'aliquota determinata con riferimento all'anno in cui è maturato il diritto alla percezione, corrispondente all'importo che risulta dividendo il suo ammontare netto, aumentato delle somme destinate alle forme pensionistiche di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, per il numero degli anni e frazione di anno preso a base di commisurazione, e moltiplicando il risultato per dodici. L'ammontare netto delle indennità, alla cui formazione concorrono contributi previdenziali posti a carico dei lavoratori dipendenti e assimilati, è computato previa detrazione di una somma pari alla percentuale di tali indennità corrispondente al rapporto, alla data del collocamento a riposo o alla data in cui è maturato il diritto alla percezione, fra l'aliquota del contributo previdenziale posto a carico dei lavoratori dipendenti e assimilati e l'aliquota complessiva del contributo stesso versato all'ente, cassa o fondo di previdenza».

Per quanto attiene alle indennità equipollenti, comunque denominate e commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente, con circolare del Ministero delle finanze 5 febbraio 1986, n. 2, parte n. 2, è stato chiarito che si tratta di indennità

spettanti ai pubblici dipendenti e regolate da norme legislative e/o regolamentari specifiche.

La medesima circolare chiarisce che *«la norma pone un particolare requisito, quello della "equipollenza" al T.F.R. purché le indennità siano commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente. Poiché "l'equipollenza", nella specie, non può che corrispondere al "equivalenza", appare evidente che rientrano senza esclusioni nella categoria in argomento tutte le indennità che vengono corrisposte "in ogni caso di cessazione del rapporto di lavoro subordinato" (ex art. 2120, primo comma) e quindi in ogni caso in cui viene a cessare il rapporto di pubblico impiego ovvero, tenuto conto della tipologia che caratterizza i rapporti di pubblico impiego, viene a cessare l'appartenenza ad una generale categoria del settore del pubblico impiego (statale - dipendente di ente locale - parastatale, ecc.).*

Ove nell'ambito del rapporto di impiego o di servizio il dipendente abbia diritto a più indennità, il carattere indennità "equipollente" agli effetti tributari non potrà che essere assegnato a quella che presenta le caratteristiche sopra descritte in quanto per legge o regolamento direttamente ed immediatamente correlata allo status di pubblico dipendente del beneficiario secondo la categoria generale di appartenenza: le altre indennità non possono che riferirsi al particolare status che lega il soggetto al ruolo, alla qualifica, o più genericamente, all'Amministrazione presso cui presta servizio e che si aggiungono all'indennità principale spettante per il rapporto di pubblico impiego che lega il beneficiario all'ente o all'organismo di appartenenza. Non è, infatti, ipotizzabile che, in presenza di una pluralità di indennità, tutte siano qualificabili come "equipollenti" del T.F.R. Poiché, infatti, questo è unico per tutti i lavoratori subordinati

diversi dai pubblici dipendenti, analoga valutazione va fatta anche con riguardo ai pubblici dipendenti, privilegiando l'indennità che presenta i caratteri sopra descritti, ai fini della sua assimilazione al T.F.R.

In tale contesto, risulta irrilevante il procedimento di formazione e di accumulazione dell'indennità così delineata; cioè vale, in particolare, anche per i casi in cui, a differenza del T.F.R., l'indennità "equipollente" del pubblico impiego sia formata anche mediante versamento di contributi obbligatori a carico degli aventi diritto».

Il citato documento di prassi chiarisce, altresì, che rientrano, a titolo esemplificativo, tra le indennità equipollenti al T.F.R.:

«a. l'indennità di buonuscita spettante ai dipendenti statali a norma del d.P.R. 29.12.1973, n. 1032, concernente il "testo unico delle norme sulle prestazioni previdenziali a favore dei dipendenti civili e militari dello Stato";

b. [...];

c. [...];

d. ogni altra indennità, comunque denominata - di anzianità, di fine lavoro, di fine servizio, di buonuscita, ed altre - spettanti ai dipendenti di enti pubblici diversi (consorzi pubblici, enti pubblici economici, camere di commercio, accademie, deputazioni ed istituti culturali, enti lirici, ordini e collegi professionali, Cassa per il Mezzogiorno, ecc.), e corrisposta in ragione immediata e diretta della dipendenza del beneficiario dall'ente od organismo erogatore, ove non si renda applicabile, nell'ambito della specifica categoria, il TFR di cui all'art. 2120 c.c.».

Nel caso di specie, occorre rilevare che l'articolo xx del d.l. n. xy del aaaa prevede che «L' [Autorità Istante] definisce, con propri regolamenti, la propria organizzazione,

il proprio funzionamento e l'ordinamento giuridico ed economico del proprio personale secondo i principi contenuti nella legge [gg/mm/aaaa, n. yy]. A decorrere dal secondo anno successivo alla data di entrata in vigore dei predetti regolamenti l'[Autorità Istante], tenuto conto delle proprie specifiche esigenze funzionali e organizzative, può adeguare il trattamento economico del personale, nei limiti delle risorse disponibili per tale finalità, sulla base dei criteri fissati dal contratto collettivo di lavoro in vigore per l'[Autorità ALFA]».

In attuazione di detta norma, l'*Istante* ha sottoscritto, nel 2019, un nuovo Regolamento sull'ordinamento giuridico ed economico del personale nel quale è stabilito che:

- *«Il trattamento giuridico ed economico del personale e l'ordinamento delle carriere sono stabiliti in base ai criteri fissati dalla disciplina vigente in materia di rapporto di lavoro dei dipendenti dell' [Autorità ALFA] tenuto conto delle specifiche esigenze funzionali ed organizzative dell'Autorità» (articolo 1, comma 3);*

- *«per quanto non disciplinato dal presente Regolamento valgono, se applicabili, le norme riguardanti lo stato giuridico dei dipendenti dell'[Autorità ALFA] e, in quanto necessario per le specifiche esigenze funzionali ed organizzative dell'Autorità e in quanto compatibili, quelle relative al pubblico impiego» (articolo 2);*

- *«Il trattamento di quiescenza e previdenza è definito dal Regolamento in materia, approvato dall'Autorità, in base ai criteri fissati dalla disciplina in vigore per l'[Autorità ALFA] previo accordo con le OO.SS.» (articolo 57).*

Per il personale dell'*Autorità* è stato quindi disposto, a partire dal 1° gennaio 2020, il passaggio dall'accantonamento presso l'INPS, nelle forme del TFR o TFS,

all'applicazione, in via transitoria, della disciplina di quiescenza in vigore per il personale dell'Autorità ALFA, con l'introduzione dell'IFR.

L'*Istante* evidenzia, altresì, che successivamente con delibera n. yz del aaaa è stato stabilito che, a decorrere dal 1° gennaio 2025 e fino al raggiungimento di un diverso accordo, ai sensi dell'articolo 57 del Regolamento sull'ordinamento giuridico ed economico del personale, a tutto il personale in servizio alla data del 7 aprile 2020 è riconosciuto il diritto di opzione tra il regime previdenziale di IFR, calcolato con una riduzione del 30 per cento rispetto a quanto originariamente previsto, e il trattamento del TFR + fondo di previdenza complementare, da esercitarsi entro il 30 giugno 2025, mentre al personale assunto successivamente alla data del 7 aprile 2020 è riconosciuto il regime del TFR + fondo di previdenza complementare.

Ai fini del corretto inquadramento fiscale delle misure compensative, appare utile rilevare che nelle premesse della citata delibera n. yz del aaaa è fatto presente che:

- con adunanza del gg/mm/aaaa, il Consiglio ha disposto che *«premesso che con il Regolamento sull'ordinamento giuridico ed economico del personale, art. 1, comma 3, l'autorità si è vincolata ad applicare i criteri fissati dalla disciplina vigente in materia di rapporto di lavoro dei dipendenti [dell'Autorità ALFA] e non puntualmente il medesimo regime, in considerazione delle oggettive diversità riscontrabili [...], e tenuto conto che al personale [dell'Autorità Istante] si applica il regime delle autorità indipendenti solo a decorrere dal 2020 e che al personale [dell'Autorità ALFA] assunto dall'aprile 2020 si applica il regime del TFR, nel condividere che ai dipendenti [dell'Autorità Istante] assunti dopo aprile 2020 debba applicarsi comunque solo il TFR, esprime l'orientamento che anche per il restante personale si applichi il TFR, senza opzione*

per l'IFR, riservandosi di prevedere delle misure compensative, unicamente per il personale [dell'Autorità Istante] assunto prima del aprile 2020 e limitatamente per il periodo intercorrente fra il 1 gennaio 2020 e l'adozione dell'orientamento ora delineato»;

- con successiva adunanza del gg/mm/aaaa, il Consiglio ha disposto di «1. riconoscere al personale assunto precedentemente all'aprile 2020 e fino al 1° ottobre 2024 la quota di IFR maturata; 2. Adottare, a decorrere dal 1° ottobre 2024, il computo legato al TFR a tutto il personale, anche assunto precedentemente all'aprile 2020, senza opzione per l'IFR [...] e, per quanto riguarda il personale assunto precedentemente all'aprile 2020, con l'aggiunta di misure compensative, capaci di equilibrare il minore ammontare del trattamento pensionistico, che verranno concordate con le organizzazioni sindacali».

Nella predetta delibera è altresì ritenuto che:

- «pur nel rispetto dei criteri previsti in [Autorità ALFA], l'esborso economico sostenuto per effetto dell'opzione per il regime IFR debba avvenire sulla base delle somme effettivamente accantonate anno per anno dall'[Autorità Istante], senza corresponsione al personale interessato di interessi o altri rendimenti comunque denominati, che conseguentemente comporta una riduzione del 30% dell'IFR»;

- «opportuno, anche al fine di favorire il raggiungimento di un accordo con le organizzazioni sindacali, destinare le somme accantonate fino al 31 dicembre 2024 sulla base della delibera n. [zz del gg/mm/aaaa] a favore, per quanto di rispettiva spettanza, del personale posto in quiescenza nel periodo intercorrente fra il 1 gennaio 2020 e il 31 dicembre 2024 e di quello che andrà in pensione successivamente così da riconoscere

allo stesso un trattamento migliorativo rispetto a quello ordinariamente previsto da [l'Autorità Istante] (ossia l'IFR decurtato del 30% [...]), a titolo di compensazione per il fatto che al personale dell'Autorità è riconosciuto un diverso regime di quiescenza a decorrere dal 1 gennaio 2020, potendo per il periodo precedente riconoscersi unicamente quanto maturato presso l'INPS, sulla base del regime applicabile fino al 31 dicembre 2019».

Tanto premesso, nella delibera è stato stabilito che «al personale in servizio alla data del 7.4.2020 che opti per il regime del TFR + fondo di previdenza complementare, sarà corrisposta una contribuzione al fondo [...]. Per il personale in servizio tra il 01/01/2020 e il 31/12/2024, sarà prevista una compensazione pari alla differenza tra l'IFR calcolato secondo la nota prot. [xz del gg/mm/aaaa] (ndr: vale a dire l'importo tabellare "al 100%" previsto da [l'Autorità ALFA] per i propri dipendenti) con riferimento alla retribuzione al 31/12/2024 e il TFR dello stesso periodo 01/01/2020-31/12/2024».

Nella medesima delibera viene, inoltre, stabilito che «al personale in servizio alla data del 07/04/2020, che opti per il regime di IFR si applicheranno le modalità di calcolo indicate al punto 2) a partire dal 1/01/2020 e fino alla data di collocamento in quiescenza, con una compensazione, esclusivamente per il periodo di servizio compreso tra il 01/01/2020 e il 31/12/2024, pari alla differenza tra l'ammontare di quanto dovuto in virtù dell'applicazione della nota prot. [xz del gg/mm/aaaa] (ndr: vale a dire l'importo tabellare "al 100%" previsto da [l'Autorità ALFA] per i propri dipendenti) e le somme calcolate secondo le modalità di cui al punto 2 alla data del 31/12/2024 (ndr: vale a

dire l'importo pari al "70%" di quello previsto sulla base dei tabellari [dell'Autorità ALFA] per i propri dipendenti)».

Come risulta anche dalle premesse della delibera, le suddette misure compensative sono previste esclusivamente in favore del personale assunto precedentemente all'aprile 2020 e limitatamente al periodo di servizio 2020-2024, con la finalità di neutralizzare gli effetti della modifica del sistema previdenziale dei dipendenti.

Considerate le finalità e le modalità di determinazione delle suddette misure compensative, si ritiene che le stesse rientrino tra le indennità equipollenti di cui all'articolo 17, comma 1, lettera *a*), del Tuir, da assoggettare a tassazione separata ai sensi del successivo articolo 19, comma 2-*bis*, del medesimo Testo unico.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se la rappresentazione delle vicende descritte in sede di interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante ovvero rappresentati in maniera difforme dalla realtà possa condurre ad una diversa qualificazione fiscale della fattispecie in esame.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**